



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL E. M. 2013-04-12 SKUNDO**

2014 m. sausio 10 d. Nr. S-12 (7-85/2013)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Stepono Vytauto Jurnos – pranešėjas
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei
Pareiškėjo atstovui advokato padėjėjui
Povilui Gruodžiui

2013 m. lapkričio 5 d. posėdyje išnaginėjusi mokesčių mokėtojos E. M. (toliau – Pareiškėja) 2013-04-12 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2013-03-19 sprendimo Nr. 68-50 nagrinėjimo atnaujinimo klausimą, n u s t a t ė:

Šioje byloje mokestinio ginčo nagrinėjimas buvo sustabdytas (Komisijos 2013-06-05 posėdžio protokolo Nr. PP-146 (7-85/2013) išrašas), nes Komisija 2013-05-30 gavo Pareiškėjos 2013-05-28 prašymą sustabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą, nes Pareiškėja kreipėsi į centrinę mokesčių administratorių su pasiūlymu pasirašyti susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio. Kadangi 2013-07-24 buvo gautas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2013-07-23 raštas Nr. (24.10-31-5)-R-5664, kuriuo informuojama, kad mokesčių administratorius nusprendė, jog su Pareiškėja nėra pagrindo pradėti derybų dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio, todėl Pareiškėjos skundo nagrinėjimas atnaujinamas.

Centrinis mokesčių administratorius, vykdydamas Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2013-01-28 sprendimą Nr. S-12(7-163/2012), iš naujo išnaginėjo Pareiškėjos skundą dėl Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (Inspekcija) 2012-05-21 sprendimo Nr. (04.7.2)-K3-123, kuriuo nurodyta Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 272091 Lt GPM, 125324 Lt GPM delspinigių bei 27209 Lt GPM baudą, ir šį sprendimą patvirtino, taip pat atleido Pareiškėją nuo apskaičiuotų 125324 Lt GPM delspinigių, o nuo 27209 Lt GPM baudos – neatleido.

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos 2006-01-01–2010-12-31 laikotarpio GPM apskaičiavimo bei sumokėjimo į biudžetą patikrinimą, nustatė, jog Pareiškėjos sutuoktinis 1998-01-16 įsigijo UAB „G1“ (buvusi UAB „O1“; toliau – Bendrovė) 6 paprastąsias vardines akcijas (50 proc.) už 6000 Lt. Visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimu Bendrovės įstatinis kapitalas 2005-05-01 buvo padidintas iki 300000 Lt, naujai išleidus 288 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurių vienos nominali vertė akcijų išleidimo dieną buvo 1000 Lt. Naujai išleistos akcijos apmokėtos 211750,72 Lt Bendrovės lėšomis (12000 Lt iš įstatinio kapitalo, 157850,72 Lt iš rezervų, 41900,20 Lt iš nepaskirstyto pelno) ir 88249,08 Lt akcininkų piniginiiais įnašais. Po Bendrovės įstatinio kapitalo padidinimo akcijos akcininkams

paskirstytos nemokamai, proporcingai priklausančių akcijų vertei ir Pareiškėjos sutuoktiniui atiteko 144 vnt. naujai išleistų Bendrovės akcijų. Viso Pareiškėjos sutuoktinio turimų šios Bendrovės akcijų skaičius buvo 150 vnt. (50 proc.).

Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2007-10-16 akcijų pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 1 pardavė L. D. 150 vnt. (50 proc.) Bendrovės paprastųjų vardinių akcijų už 3825000 Lt, tačiau gautų pajamų už parduotas akcijas nedeklaravo. Akte pažymėta, kad iš 150 vnt. (50 proc.) parduotų Bendrovės paprastųjų vardinių akcijų 6 vnt. Pareiškėjos sutuoktinis buvo įsigijęs iki 1999-01-01, o 144 vnt. akcijų buvo įsigytos 2005-05-01.

Patikrinimo metu Inspekcija, vadovaudamasi Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (GPMĮ) 17 str. 1 dalies 22 punktu, neapmokestinamosiomis pajamomis pripažino 153000 Lt (3825000 Lt : 150 vnt. = 25500 Lt x 6 vnt.) akcijų pardavimo pajamas už 6 vnt. akcijų, kurios buvo įsigytos iki 1999-01-01. Kitą dalį – 3672000 Lt (3825000 – 153000) akcijų pardavimo pajamų, gautų pardavus 144 vnt. akcijų, įsigytų po 1999-01-01 (dėl nemokamai gautų akcijų, 2005-05-01 padidinus Bendrovės įstatinį kapitalą), pagal GPMĮ 17 str. 23 punktą, pripažino apmokestinamosiomis pajamomis. Patikrinimo metu, apskaičiuojant akcijų pardavimo apmokestinamąsias pajamas, remiantis GPMĮ 19 straipsniu, buvo įvertintos Pareiškėjos sutuoktinio patirtos išlaidos akcijoms įsigyti, t. y. įvertintas jo 44124,54 Lt įnašas vieneto akciniam kapitalui didinti.

Patikrinimo akte konstatuota, jog gautos pajamos ir patirtos išlaidos už 2007 metais parduotus vertybinius popierius, remiantis Civilinio kodekso 3.88 straipsnio nuostatomis, pripažintinos bendraja jungtine sutuoktinių A. M. ir E. M. nuosavybe, todėl tiek neapmokestinamosios, tiek apmokestinamosios pajamos buvo padalintos abiem sutuoktiniams lygiomis dalimis. Neapmokestinamosios pajamos (gautos už parduotus vertybinius popierius, įsigytus iki 1999-01-01) sudaro po 76500 Lt (153000 : 2) Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui. Apmokestinamosios pajamos (gautos už parduotus vertybinius popierius, įsigytus po 1999-01-01, t. y. 2005-05-01) sudaro po 1836000 Lt (3672000 : 2). Išlaidos, patirtos įsigyjant minėtas akcijas, taip pat padalintos abiem sutuoktiniams lygiomis dalimis po 22062,27 Lt (44124,54 : 2). Nuo gautų apmokestinamųjų pajamų, įvertinus patirtas išlaidas, Pareiškėjai buvo apskaičiuotas mokėtinas GPM bei su juo susijusios sumos.

Taigi ginčas tarp šalių iš esmės yra kilęs dėl akcijų paketo vertės nustatymo, t. y. dėl 6 vnt. akcijų, įsigytų iki 1999-01-01, vertės ir 144 vnt. akcijų, įsigytų po 1999-01-01, vertės nustatymo bei GPM apskaičiavimo nuo gautų pajamų už parduotas akcijas, įsigytas po 1999-01-01.

Pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 22 punktą pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 m. sausio 1 d., yra priskiriamos prie neapmokestinamųjų pajamų.

Byloje nėra ginčo dėl to, kad dalis Pareiškėjos sutuoktinio turėtų ir 2007-10-16 parduotų akcijų (6 vnt.) buvo įsigytos iki 1999-01-01, todėl gautos pajamos už iki 1999-01-01 įsigytus ir parduotus vertybinius popierius priskirtinos prie neapmokestinamųjų pajamų, tačiau nuo pajamų, gautų už parduotus vertybinius popierius (144 vnt. akcijų), įsigytus po 1999-01-01, GPM turi būti apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą.

Inspekcija patikrinimo metu padarė išvadą, kad visos Pareiškėjos sutuoktinio turėtos Bendrovės akcijos 2007-10-16 buvo parduotos už vienodą kainą – 25500 Lt už 1 vnt. (3825000 Lt : 150 vnt.), t. y., vadovavosi tuo, jog iki 1999-01-01 įsigytos vienos akcijos vertė jos pardavimo momentu (2007-10-16) ir Bendrovės įstatinio kapitalo didinimo momentu (2005-05-01) buvo lygi Pareiškėjos sutuoktinio akcijos, įsigytos 2005-05-01 (padidinus Bendrovės įstatinį kapitalą), vertei.

Pareiškėjos sutuoktinio parduotų akcijų vertei nustatyti byloje yra pateiktas tik vienas įrodymas, t. y. Pareiškėjos sutuoktinio užsakymu atlikta ir kartu su skundu VMI prie FM pateikta UAB „A1“ 2012-06-15 turto vertinimo ataskaita Nr. 37/20111(Kau):12 (toliau – Turto vertinimo ataskaita). Šioje ataskaitoje nurodytas turto vertinimo tikslas: Nustatyti 1. Kokia UAB „G1“ 100 proc. (12 vnt.) ir 50 proc. (6 vnt.) akcijų paketų rinkos vertė 2005-04-30 (iki

įstatinio kapitalo padidinimo)? Taip pat kiti klausimai: 1. Kokia UAB „G1“ 50 proc. (6 vnt.) akcijų paketo, turėto iki įstatinio kapitalo padidinimo, rinkos vertė po 2005-05-01? 2. Kaip įstatinio kapitalo padidinimas iki 300000 Lt pakeitė iki 2005-04-30 buvusių 6 vnt. akcijų paketo rinkos vertę? 3. Kokia 6 vnt. UAB „G1“ akcijų, turėtų iki įstatinio kapitalo padidinimo, vertė 2007-10-16?

Turto vertinimą atlikusios turto ir verslo vertintojos A. K. 2012-06-15 parengtoje ataskaitoje padaryta išvada, kad UAB „G1“ 100 proc. (12 vnt.) 1000 Lt nominalios vertės akcijų paketo rinkos vertė 2005-04-30, nustatyta pajamų metodu, yra 6000000 Lt; 50 proc. (6 vnt.) – 3000000 Lt; 1 paprastosios vardinės 1000 Lt nominalios vertės akcijos rinkos vertė – 500000 Lt (Patikrinimo akte apskaičiuota 1 akcijos vertė – 25500 Lt). Ataskaitoje taip pat padaryta išvada, kad įstatinio kapitalo padidinimas (iki 300000 Lt) iki 2005-04-30 buvusių 6 vnt. akcijų paketo rinkos vertės nepakeitė.

Centrinis mokesčių administratorius ankstesniame savo sprendime buvo nurodęs, jog ši ataskaita nebuvo pateikta Inspekcijai ir nebuvo vertinama patikrinimo bei Pareiškėjos atsikirtimų nagrinėjimo metu, taip pat Inspekcija, atlikdama Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, savo ruožtu taip pat nesikreipė į nepriklausomus turto vertintojus dėl akcijų paketo tikrosios rinkos vertės nustatymo. Mokesčių administratorius manė esant tikslinga dėl tikrosios UAB „G1“ 6 vnt. akcijų paketo, įsigyto iki 1999-01-01, rinkos vertės nustatymo kreiptis į nepriklausomus turto vertintojus, o esant neatitikimams tarp skirtingų vertintojų parengtų verslo vertinimo ataskaitų prašyti skirti teismo ekspertizę, siekiant išsiaiškinti, kuri iš šių ataskaitų yra teisinga.

Komisija, panaikindama centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą ir pavesdama iš naujo išnagrinėti Pareiškėjos skundą, konstatavo, jog:

- tiek mokesčių administratorius, tiek mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos, tiek administraciniai teismai susiklosčiusius teisinius santykius vertina mokestiniais teisiniais aspektais. Todėl mokesčių administratorius bei ikiteisminė mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, vertindama turto vertinimo ataskaitą, turėtų vadovautis tik mokesčių teisės normomis. LVAT 2012-04-16 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1222/2012, sprenddamas dėl vertybinių popierių, įsigytų iki 1999-01-01 ir po 1999-01-01, apmokestinimo, pabrėžė, jog vertybinių popierių pardavimo apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimą reglamentuoja GPMĮ 16 str. 1 dalis bei 19 str. 1 dalis, t. y. iš gautų vertybinių popierių pardavimo pajamų atimama vertybinių popierių įsigijimo kaina bei su vertybinių popierių pardavimu / įsigijimu susiję komisiniai, mokesčiai bei rinkliavos. Todėl konkrečiu atveju nėra pagrindo remtis Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatyme įtvirtintais turto vertinimo principais.

- nors centrinis mokesčių administratorius, kaip ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija, Turto vertinimo ataskaitos ir nevertina jos teisingumo aspektu, tačiau, vadovaudamasi bendrosiomis įrodinėjimo taisyklėmis (įrodymų sąsajumas ir leistinumas (teisėtumas), jų pakankumas, įrodymų visapusiškumas, pilnutinumas, objektyvus visų bylos aplinkybių viseto išnagrinėjimas), turėjo ją įvertinti mokestiniu teisiniu aspektu, t. y. įvertinti galimybę šia Turto vertinimo ataskaita nustatyti Pareiškėjos apmokestinamąsias ir neapmokestinamąsias pajamas GPMĮ 17 str. 1 dalies 22 punkto ir 16 str. 1 dalies bei 19 str. 1 dalies aspektu. Komisija atkreipė dėmesį į tai, jog tarp šalių nėra ginčo dėl akcijų pardavimo kainos ar dėl gautų akcijų pardavimo pajamų dydžio. Taigi, šiuo atveju susidarė situacija, kuomet mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo būtinumą grindžia aplinkybėmis, kurias jis pats gali pašalinti, t. y., viena vertus, mokesčių administratorius siekia įvertinti, ar Turto vertinimo ataskaita gali būti tinkamas įrodymas, kita vertus, mokesčių administratorius argumentuoja, jog byloje nebuvo kreiptasi dėl akcijų paketo tikrosios rinkos vertės nustatymo. Komisijos vertinimu, byloje vietos mokesčių administratoriaus surinktiems ir Pareiškėjos papildomai pateiktiems įrodymams įvertinti papildomas patikrinimas nėra būtinas, o ginčo dėl akcijų pardavimo kainos ar dėl gautų akcijų pardavimo pajamų dydžio nėra, todėl Pareiškėjos skundą perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Komisija taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad LVAT 2012-04-16 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1222/2012 mokesčių administratoriaus pateiktą apibendrintą GPMĮ 17 str. 1 dalies 22 punkto komentarą pripažino klaidinančiu, o ta aplinkybė, kad dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčio įstatymą, sudaro pagrindą jį atleisti nuo baudų ir delspinigių (MAI 100 straipsnio 1 dalies 2 punktas, 141 straipsnio 1 dalies 4 punktas) (žr. pvz., LVAT 2011-01-24 nutartį adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-26/2011). Taigi, Komisija konstatavo, jog centrinis mokesčių administratorius, iš naujo nagrinėdamas Pareiškėjos skundą ir sprenddamas jo atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių bei baudų klausimą, turėtų atsižvelgti į šioje nutartyje pateiktas išvadas.

Skundžiamame sprendime nurodyta, jog šiame ginče būtina nustatyti, ar pagrįstas Pareiškėjos reikalavimas, remiantis pateikta Turto vertinimo ataskaita, skirtingai įvertinti iki 1999-01-01 įsigytų 6 vnt. akcijų ir po 2005-05-01 (po įstatinio kapitalo padidinimo) įsigytų 144 vnt. akcijų vertę. VMI prie FM nuomone, toks Pareiškėjos reikalavimas yra nepagrįstas.

Pareiškėjos sutuoktinis pardavė visą akcijų paketą, kurį sudarė iki 1999-01-01 įsigytos Bendrovės akcijos ir po 2005-05-01 įsigytos Bendrovės akcijos. 2007-10-16 Akcijų pirkimo pardavimo sutartyje Nr. 1 atskirai neišskirtos iki 1999-01-01 įsigytos 6 vnt. akcijos ir po 1999-01-01 įsigytos 144 vnt. akcijos ir nurodyta skirtinga jų pardavimo kaina. Akcijų pirkimo pardavimo sutartyje kaip tik numatyta, kad Bendrovės įstatinį kapitalą sudaro 300000 Lt, jis padalintas į 300 paprastųjų vardinių akcijų. Visos akcijos yra paprastosios vardinės akcijos, akcijų nominali vertė – 1000 Lt už kiekvieną akciją. Pareiškėjos sutuoktinis pardavė jam priklausančias 50 proc. (150 vnt.) visų Bendrovės akcijų už bendrą 3825000 Lt sumą ir pardavimo metu visų akcijų kaina buvo vienoda, todėl išskirti 6 akcijas mokestiniu požiūriu, nėra jokio pagrindo.

Sprendime pažymėta, jog akcininkui už jo į bendrovę investuotą turtą yra perduodamos šios bendrovės akcijos. Tam tikras turtines ir neturtines teises, numatytas Akcinių bendrovių įstatyme ar bendrovės įstatuose, jos savininkui suteikia kiekviena tokia akcija, neatsižvelgiant į akcijos rinkos kainą ar vertę, už kurią akcija buvo įsigyta. Viena iš neturtinių akcininko teisių – dalyvauti visuotiniuose akcininkų susirinkimuose ir spręsti bendrovės valdymo klausimus. Akcininko balsų skaičius visuotiniame akcininkų susirinkime, t. y. jo tiesioginė įtaka priimant sprendimus, siejama su jo turimų akcijų kiekiu (ne akcijų kaina ar verte). Kiekvienas akcininkas bendrovėje turi tokias teises, kokias jam suteikia nuosavybės teise valdomos bendrovės akcijos (Akcinių bendrovių įstatymo 3 str.). Paprastai kiekviena akcija jos savininkui suteikia po vieną balsą. Kaip tik ši nuostata atskleidžia uždarytų akcinių bei akcinių bendrovių valdymo principą: įsigijęs pagrindinį akcijų paketą, t. y. į įmonę investavęs didžiąją dalį įmonės lėšų, asmuo turi lemiamą įtaką sprendžiant svarbiausius bendrovės valdymo klausimus. Todėl tuo atveju, jei Pareiškėjos sutuoktinis parduotų tik 6 akcijas, kurios tesudaro 2 procentus visų Bendrovės akcijų, jis neparduotų pagrindinio akcijų paketo ir pirkėjas nebūtų suinteresuotas už 6 akcijas mokėti 3 mln. Lt.

Centrinio mokesčių administratoriaus prašymu Turto vertinimo priežiūros tarnyba įvertino turto ir verslo vertintojos A. K. UAB „A1“ vardu parengtos Turto vertinimo ataskaitos atitiktį turto ir verslo vertinimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatoms ir nustatė, kad minėta ataskaita neatitinka Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 22 str. 4 dalies 4, 6, 10 ir 14 punktuose nustatytų reikalavimų. Už nustatytus pažeidimus rengiant Turto vertinimo ataskaitą Garbės teismas vertintojai skyrė drausminę nuobaudą – papeikimą (2012-10-16 raštas Nr. T91.13)A2-291(12)).

Nurodytų argumentų pagrindu padaryta išvada, kad Pareiškėjos pateikta Turto vertinimo ataskaita negali būti tinkamu įrodymu, nustatant Pareiškėjos apmokestinamąsias ir neapmokestinamąsias pajamas GPMĮ 17 str. 1 dalies 22 punkto ir 16 str. 1 dalies bei 19 str. 1 dalies aspektu, ir nėra jokio pagrindo teigti, kad pagal 2007-10-16 Akcijų pirkimo pardavimo

sutartį Nr. 1 parduoto akcijų paketo vienos akcijos, įsigytos iki 1999 m. sausio 1 d. ir po 1999 m. sausio 1 d. (2005-05-01), rinkos vertė buvo skirtinga.

Centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad LVAT 2012-04-16 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1222/2012 mokesčių administratoriaus pateiktą apibendrintą GPMĮ 17 str. 1 dalies 22 punkto komentarą pripažino klaidinančiu, o ta aplinkybė, kad dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčio įstatymą, sudaro pagrindą jį atleisti nuo baudų ir delspinigių (MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punktas, 141 straipsnio 1 dalies 4 punktas), atleido Pareiškėją nuo 124038 Lt GPM delspinigių.

Dėl Pareiškėjos atleidimo nuo paskirtos 10 proc. dydžio (26930 Lt) GPM baudos sprendime nurodyta, jog pagal MAĮ 141 str. 2 dalį nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas yra MAĮ nustatyta tvarka atidėtas arba išdėstytas. Kadangi byloje nėra duomenų apie tai, jog Pareiškėja būtų sumokėjusi jai apskaičiuotą GPM arba jai šio mokesčio sumokėjimo terminas būtų atidėtas ar išdėstytas, todėl Pareiškėja nuo paskirtos GPM baudos mokėjimo neatleista.

Pareiškėja su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti.

Pareiškėja teigia, jog mokesčių administratorius klaidingai nusprendė, jog visos jo 2007-10-16 turėtos Bendrovės akcijos buvo parduotos už vienodą kainą – 25500 Lt už 1 vnt., t. y. kad iki 1999-01-01 įsigytų akcijų vertė jų pardavimo momentu (2007-10-16) buvo lygi Pareiškėjos sutuoktinio akcijų, įsigytų 2005-05-01, vertei. Tokia iš esmės klaidinga Inspekcijos išvada lėmė neteisingą mokėtino GPM ir su juo susijusių sumų apskaičiavimą. Pareiškėjos nuomone, jos sutuoktinio iki 1999-01-01 įsigytos akcijos savo verte negali būti prilygintos akcijų, įsigytų po Bendrovės įstatinio kapitalo padidinimo 2005-05-01, vertei. Savo teiginiams patvirtinti Pareiškėja kartu su skundu pateikė specialistų-ekspertų išvadą, kurioje nurodyta, kad iki 1999-01-01 įsigytų Bendrovės akcijų (6 vnt.) vertė 2005-04-30 (iki įstatinio kapitalo padidinimo) buvo 3000000 Lt, arba vienos akcijos vertė – 500000 Lt. Tai yra, įstatinio kapitalo padidinimas iki 300000 Lt buvusių 6 vnt. Bendrovės akcijų vertės nepakeitė. Pareiškėjos tvirtinimu, mokėtina GPM suma turėtų būti apskaičiuota tik nuo pajamų, gautų pardavus po 1999-01-01 įsigytas Bendrovės akcijas, t. y. nuo 412500 Lt (825000:2), iš šių pajamų atėmus 22062,27 Lt (44124,54:2) šioms akcijoms įsigyti patirtas išlaidas. Todėl mokėtina GPM suma turėtų būti 58566 Lt.

Jeigu nebūtų atsižvelgiama į Turto vertinimo ataskaitoje nurodytą skirtingą iki 1999 m. sausio 1 d., ir naujai išleistų akcijų įsigijimo vertę, Pareiškėja prašo taikyti GPMĮ 15 str. 2 dalį 2005 m. gegužės 1 d. naujai išleistų akcijų įsigijimo kainai, koreguojat naujai išleidžiamų akcijų vertę. Pareiškėja teigia, jog naujai išleistos akcijos jos sutuoktiniui buvo parduotos už simbolinę kainą (10 Lt už vieną akciją), nors akivaizdu, kad naujai išleidžiamų akcijų paketo vertė sudarė 96 proc. Bendrovės vertės (288 vnt. akcijų / 300 vnt. akcijų = 96 proc.). Jeigu šios akcijos būtų buvę parduotos su Bendrove nesusijusiems asmenims, šių akcijų paketo vertė būtų 96 proc. pardavimo metu buvusios įmonės vertės (6000000 Lt), t. y. 5 760 000 Lt. Pakoregavus akcijų įsigijimo kainą, gaunamas mokestinis rezultatas būtų identiškas Pareiškėjos anksčiau nurodytam, t. y. Pareiškėjos mokesčio bazė būtų lygi 412500 Lt. Tai patvirtina, jog mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokestinis rezultatas yra neteisingas.

Pareiškėja taip pat nurodo, jog jai nepagrįstai palikta galioti GPM bauda, nes pats mokesčių administratorius pripažino, jog Komentarai buvo klaidinantys, ir sudarė pagrindą atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių.

Iš bylos medžiagos matyti, kad centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas tvirtintinas.

Byloje yra nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2007-10-16 akcijų pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 1 L. D. pardavė 150 vnt. (50 proc.) Bendrovės paprastųjų vardinių akcijų už 3825000 Lt, tačiau gautų pajamų nedeklaravo. Iš parduotų 150 vnt. Bendrovės akcijų, 6 vnt. Pareiškėjos sutuoktinis įsigijo 1998-01-16, o 144 vnt. – 2005-05-01, padidinus Bendrovės įstatinį kapitalą. Kadangi 6 vnt. Bendrovės akcijų Pareiškėjos sutuoktinis buvo įsigijęs iki 1999-01-01, mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 17 str. 1 d. 22 punkte įtvirtinta GPM lengvata, pajamas už 6 vnt. akcijų pardavimą priskyrė Pareiškėjos neapmokestinamosioms pajamoms. Tuo tarpu likusias 144 vnt. akcijas Pareiškėjos sutuoktinis įsigijo po 1999-01-01, todėl mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad Pareiškėjos sutuoktinis neatitiko GPMĮ 17 str. 1 d. 23 punkte nustatytų GPM lengvatos taikymo sąlygų (ši aplinkybė byloje nustatyta ir neginčijama), pajamas už šių akcijų pardavimą pripažino Pareiškėjos apmokestinamosiomis pajamomis ir nuo jų apskaičiavo mokėtiną GPM bei su juo susijusias sumas. Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime konstatavo, jog pardavimo momentu (2007-10-16) visų 150 vnt. Bendrovės akcijų pardavimo kaina buvo vienoda, todėl prie neapmokestinamųjų pajamų už parduotus 6 vnt. Bendrovės akcijų priskyrė 153000 Lt ($3825000 \text{ Lt} : 150 \text{ vnt.} = 25500 \text{ Lt} \times 6 \text{ vnt.}$). Kitą dalį gautų pajamų (3672000 Lt ($3825000 \text{ Lt} - 153000 \text{ Lt}$)) pripažino apmokestinamosiomis pajamomis, nuo kurių apskaičiavo mokėtiną GPM ir su juo susijusias sumas.

Tuo tarpu Pareiškėja, remdamasi Turto vertinimo ataskaita, teigia, jog akcijų pardavimo momentu, t. y. 2007-10-16 parduotų 150 vnt. akcijų kaina turėtų būti skirtinga: 6 vnt. akcijų, įsigytų iki 1999-01-01 ir atitinkančių GPMĮ 17 str. 1 d. 22 punkte įtvirtintą vertybinių popierių pardavimo pajamų neapmokestinimo lengvatos sąlygas, vertė turėtų būti 3000000 Lt (1 akcijos vertė – 500000 Lt), o likusių 144 vnt., kurios neatitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 23 punkte nustatytų GPM lengvatos taikymo sąlygų, – 825000 Lt (1 akcijos vertė ~ 5729,17 Lt).

Taigi, ginčas tarp mokestinio ginčo šalių iš esmės yra kilęs dėl to, ar mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, jog visos Pareiškėjos sutuoktinio turėtos Bendrovės akcijos (150 vnt.) buvo parduotos už vienodą kainą – 25500 Lt / vnt., nuo ko tiesiogiai priklauso Pareiškėjos apmokestinamųjų / neapmokestinamųjų pajamų dydis.

Kaip jau minėta, Pareiškėjos sutuoktinis visas jam priklausančias (t. y. 150 vnt.) Bendrovės akcijas, kurios sudarė 50 proc. visų Bendrovės akcijų, L. D. pardavė 2007-10-16 akcijų pirkimo-pardavimo sutartimi Nr. 1 už 3825000 Lt. Sutartyje yra nurodyta, jog visos akcijos yra paprastosios vardinės akcijos, jų nominali vertė yra vienoda, viena paprastoji vardinė akcija balsuojant visuotiniame acininukų susirinkime suteikia vieną balsą (Sutarties 2.1, 2.3–2.6 punktai). Tai atitinka Akcinių bendrovių įstatymo (Žin., 2000, Nr. 64-1914; Nr. 68; 2003, Nr. 123-5574) 40 str. 4 dalies nuostatą, pagal kurią visų tos pačios klasės akcijų nominalios vertės ir suteikiamos teisės turi būti vienodos. Taigi, remiantis Akcijų pirkimo-pardavimo sutartimi, Pareiškėjos sutuoktinis pardavė visą akcijų paketą, o akcijų vertė buvo vienoda, todėl nėra jokio pagrindo gautas pajamas už parduotą 150 vnt. akcijų paketą diferencijuoti pagal akcijų įsigijimo būdą (pvz., akcijos įsigytos dėl įstatinio kapitalo padidinimo) ar kitus kriterijus. Nors Pareiškėja savo skunde akcentuoja ir detalizuoja, koku būdu buvo įsigytos 6 akcijos, ir koku būdu – 144 vnt. UAB „G1“ akcijų, tačiau LVAT, įvertinęs GPMĮ 17 str. 1 dalies 22 ir 23 punktų nuostatas, aukščiau minėtoje 2012-04-16 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1222/2012 konstatavo, jog įstatymų leidėjas pajamų, gautų už parduotus vertybinius popierius, (ne)apmokestinamumą diferencijuoja tik pagal tai (neatsižvelgiant į lengvatines sąlygas, kurių kriterijų Pareiškėjos sutuoktinis neatitinka), ar minėti vertybiniai popieriai buvo įgyti iki 1999 m. sausio 1 d., ar po 1999 m. sausio 1 d. Tuo tarpu to, koku būdu ir pagrindu šie vertybiniai popieriai yra įgyjami, ši teisinė norma nekonkretizuoja, t. y. ji vertybinių popierių įgijimo fakto, kaip sąlygos apmokestinti vėliau iš šių vertybinių popierių pardavimo gautas pajamas, nepadaro priklausomu nuo papildomų kriterijų – sandorių formos, atlygintinumo ar pan. Taigi, konkrečiu atveju svarbu yra pats vertybinių popierių įgijimo faktas, siejant jį su atitinkamu laiko momentu ir vėlesniu pajamų iš šių vertybinių popierių pardavimo gavimu.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus motyvus, taip pat į tai, jog tarp šalių nėra ginčo dėl akcijų pardavimo kainos ar gautų pajamų dydžio, daro išvadą, jog, mokesčių administratorius, nustatydamas Pareiškėjos neapmokestinamąsias pajamas GPMĮ 17 str. 1 dalies 22 punkto prasme, pagrįstai visų Pareiškėjos sutuoktinio turėtų Bendrovės akcijų (150 vnt.) pardavimo kainą vertino vienodai – 25500 Lt už 1 akciją. Mokestiniu požiūriu nėra jokio pagrindo išskirti 6 akcijas ir pajamas iš jų pardavimo vertinti skirtingai nuo kitų 144 vnt. akcijų.

Gautos pajamos ir patirtos išlaidos už 2007 metais parduotus vertybinius popierius, remiantis Civilinio kodekso 3.88 straipsnio nuostatomis, pripažintinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, todėl tiek neapmokestinamosios (153000 Lt), tiek apmokestinamosios pajamos (3672000 Lt) pagrįstai buvo padalintos Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui lygiomis dalimis, o nuo gautų apmokestinamųjų pajamų, įvertinus patirtas išlaidas (44124,54 Lt : 2), apskaičiuotas mokėtinas GPM bei su juo susijusios sumos.

Komisija, vertindama Pareiškėjos prašymą taikyti GPMĮ 15 str. 2 dalį 2005 m. gegužės 1 d. naujai išleistų akcijų įsigijimo kainai, koreguojat naujai išleidžiamų akcijų vertę, nurodo, jog pagal GPMĮ 16 str. 1 d. 4 punktą ir 19 str. 1 dalies nuostatas, pardavus ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų gali būti atimta turto įsigijimo kaina (1) ir sumokėtas komisinis atlyginimas bei mokesčiai, rinkliavos, susiję su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn (2). To paties straipsnio 2 dalyje yra nurodyta, jog turto įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus ir kt. (GPMĮ 19 str. 2 dalis). Iš minėtų GPMĮ nuostatų matyti, jog, nustatant apmokestinamąsias pajamas, iš gautų pajamų gali būti atimama turto įsigijimo kaina. Pareiškėjos atveju tai yra akcijų įsigijimo išlaidos. Byloje yra nustatyta, jog 2005-05-01 visuotiniu akcininkų susirinkimu buvo nuspręsta padidinti Bendrovės akcinį kapitalą iki 300000 Lt, naujai išleisus 288 vnt. paprastųjų vardinių akcijų, kurių vienos nominali vertė akcijų išleidimo dieną buvo 1000 Lt. Naujai išleistos akcijos apmokėtos 211750,72 Lt Bendrovės lėšomis (12000 Lt iš įstatinio kapitalo, 157850,72 Lt iš rezervų, 41900,20 Lt iš nepaskirstyto pelno) ir 88249,08 Lt akcininkų piniginiiais įnašais (44124,54 Lt V. P. įnašas ir 44124,54 Lt Pareiškėjos sutuoktinio įnašas). Po Bendrovės įstatinio kapitalo padidinimo akcijos akcininkams paskirstytos nemokamai, proporcingai priklausančių akcijų vertei. Tokiu būdu Pareiškėjos sutuoktiniui atiteko 144 vnt. naujai išleistų Bendrovės akcijų, o jo išlaidos šioms akcijoms įsigyti sudarė 44124,54 Lt. Ginčo nei dėl akcijų nominalios vertės, nei dėl jų apmokėjimo nėra. Taigi, nėra pagrindo koreguoti naujai išleidžiamų akcijų vertę ir nustatyti kitokią išleistų akcijų įsigijimo kainą, nei Pareiškėjos sutuoktinis realiai už jas sumokėjo.

Dėl Pareiškėjos argumento, jog jai nepagrįstai palikta galioti GPM bauda, nes pats mokesčių administratorius GPMĮ komentarą pripažino klaidinančiu ir sudarančiu pagrindą atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių, Komisija nurodo, jog MAĮ 141 str. 2 dalyje įtvirtinta sąlyga, kad nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas yra MAĮ nustatyta tvarka atidėtas arba išdėstytas, yra imperatyvi, todėl mokesčių administratorius pagrįstai ja vadovavosi. Vien dėl to, kad egzistuoja teisinis pagrindas atleisti Pareiškėją nuo paskirtos baudos (tačiau nėra įvykdyta MAĮ įtvirtinta imperatyvi atleidimo nuo paskirtos baudos sąlyga), negalima teigti, jog bauda yra paskirta nepagrįstai. Remiantis MAĮ 138 ir 139 str. 1 dalies nuostatomis, bauda yra skiriama už mokesčių įstatymų pažeidimus, tuo tarpu byloje yra nustatyta, kad Pareiškėja, nedeklaruodama vertybinių popierių pardavimo pajamų ir neapskaičiavusi bei nesumokėjusi mokėtino GPM, pažeidė GPM įstatymo nuostatas, todėl GPM bauda jai yra paskirta pagrįstai.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-03-19 sprendimą Nr. 68-50.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Edita Veršeliene

Lina Vosyliene